

## ТРАНСФОРМАЦІЯ АКЦИЗНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ТЮТЮНОВИХ ВИРОБІВ В УКРАЇНІ

*Проведено аналіз сучасного стану застосування індивідуальних акцизів в оподаткуванні тютюнових виробів, виявлено основні тенденції розвитку регулювання їх виробництва та обігу, а також, з урахування наявних світових тенденцій, надано пропозиції щодо напрямів подальшої трансформації акцизного оподаткування в Україні*

**Постановка проблеми.** В умовах перманентної трансформації економічного середовища, на фоні складного соціально-економічного становища України особливої уваги потребує питання формування достатніх фінансових ресурсів держави, які акумулюються в державному бюджеті та в позабюджетних фондах. З погляду на вказані обставини питання вдосконалення системи оподаткування є одним з ключових та вимагає формування чітких параметрів подальшої трансформації, визначення конкретних шляхів їх досягнення та окреслення кола проблемних питань національного податкового законодавства, які потребують негайного вирішення, в тому числі і через внесення відповідних змін до Податкового кодексу та інших законодавчих актів, що регулюють стягнення податків до бюджету.

Сьогоднішня податкова система України знаходиться на етапі глибокого реформування, при чому поряд з безпосередніми змінами у податковій системі відбувається і удосконалення методів адміністрування податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Першим етапом такої реформи стало розроблення і ухвалення Податкового кодексу України та інших нормативно-правових актів з питань оподаткування, прийнятих на виконання окремих його вимог.

Зважене реформування податкової системи дає змогу оптимізувати та стабілізувати податкові надходження до бюджетів усіх рівнів, стимулювати розвиток національної економіки та реалізовувати соціально збалансовану податкову політику. З цього приводу заслугоує поглибленого вивчення питання подальшої трансформації індивідуального акцизного оподаткування та приведення механізму його мобілізації до наявних сучасних світових тенденцій розвитку та безпосередньо вимог сучасного стану національної економіки.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Аналіз фактичних показників використання акцизного податку в національній податковій системі засвідчує наявність ряду проблем, які мають комплексний характер і не були в повній мірі вирішені шляхом прийняття Податкового кодексу та запровадження відповідних новацій (про що свідчать і перші підсумки їх реалізації).

Взагалі проблемам побудови оптимальної податкової системи в наукових дослідженнях приділяється значна увага, зокрема, це стосується публікацій Ю.Б. Іванова, І.О. Луніної, П.В. Мельника, А.М. Соколовської, В.М. Опаріна та ін. Питанням кодифікації податкового законодавства та відповідно визначенню параметрів оптимальної податкової політики через прийняття Податкового кодексу присвятили свої роботи З.С. Варналії, Т.І. Єфименко, А.І. Крисоватий, К. І. Швабій, Ф.О. Ярошенко та ін.

Безпосередньо проблемам трансформації індивідуального акцизного оподаткування в Україні присвячено також цілий ряд наукових статей. В зазначених наукових працях основна увага приділяється виявленню проблем реалізації новацій Податкового кодексу [5, 6, 8], визначенню основних тенденцій розвитку акцизного оподаткування в провідних країнах світу [3], окресленню перспектив подальшого розвитку індивідуального акцизного оподаткування в Україні [6, 8], формуванню наукових підходів до оптимізації використання акцизів в регулюванні споживання підакцизних товарів [3, 6] та ін.

Однак, показники реалізації новацій Податкового кодексу щодо застосування акцизного податку засвідчили наявність ряду невирішених проблем, які безпосередньо

впливають на фінансову ефективність даного виду акцизного оподаткування в Україні. Також, додаткової уваги потребує наявний режим державного регулювання виробництва та обігу товарів підакцизної групи, що особливо стосується тютюнових виробів.

**Мета дослідження.** Виходячи з зазначеного, метою статті є здійснення аналізу основних тенденцій застосування індивідуального акцизного оподаткування, розвитку регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів (на прикладі тютюнових виробів), а також, з урахування наявних світових тенденцій, надання пропозицій щодо напрямів подальшої трансформації застосування акцизного податку для оподаткування тютюнових виробів в Україні.

**Викладення основного матеріалу.** Ефективність державної політики забезпечення інвестиційно-інноваційного розвитку економіки України значно залежить від розроблення та прийняття важливих рішень у сфері податкового регулювання, основним результатом реалізації яких є формування достатніх фінансових ресурсів держави та оптимізація впливу податкової системи на розвиток національної економіки. Саме забезпечення стійкого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі з одночасним збільшенням загальної величини податкових надходжень було головною метою прийняття Податкового кодексу. Досягнення зазначеної мети заплановано досягти за рахунок спрощення системи оподаткування, підвищення ефективності адміністрування податків, в тому числі і через зниження рівня ухилень від сплати податків, побудови законодавчої бази на принципах цілісності та всеосяжності з одночасною гармонізацією із основними положеннями законодавства ЄС.

Основними принципами оптимізації національної податкової системи визначено фінансову достатність, економічну ефективність та простоту адміністрування. Безпосередня реалізація першого принципу повинна здійснюватися через розширення бази оподаткування та зменшення масштабів ухилень від сплати податків, удосконалення системи адміністрування.

Відсутність протягом тривалого часу кодифікованого та стабільного податкового законодавства прямо впливало на ефективність адміністрування податків та було однією з причин поширення такого негативного явища як ухилення від сплати податків, а також формувало значний рівень податкових ризиків. З цього погляду позитивним явищем стало прийняття наприкінці 2010 року Податкового кодексу (далі – Кодекс) [1].

Індивідуальний акциз (акцизний збір, а після прийняття Кодексу – акцизний податок) в податковій системі України, як і в більшості провідних країн світу, займає одне з найвагоміших місць. Крім того, даному виду податку на споживання відводиться дедалі більша роль у формуванні доходної частини бюджету країни. Саме акцизний податок все більше розглядається як один з найбільш ефективних інструментів регулювання споживання окремих груп підакцизних товарів. Згадана тенденція є об'єктивною реакцією на гостру економічну кризу, в якій податки на споживання стають основою бюджетної системи, а також необхідністю посилення державного регулювання споживчого попиту.

Рівень використання індивідуальних акцизів безпосередньо впливає на обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів; структуру виробництва, а також опосередковано сприяє підвищенню якості

виробленої продукції та покращенню споживчих характеристик окремого продукту [2, с. 346]. Застосування індивідуальних акцизів також дозволяє регулювати рентабельність виробництва підакцизних товарів, створюючи таким чином додаткові мотиваційні фактори для їх виробників.

Індивідуальні акцизи, як правило, в податкових системах встановлюються лише на окремі групи товарів, що пов'язано із забезпеченням додаткових, нематеріальних потреб держави. Саме до індивідуальних акцизів належить акцизний податок на алкогольні напої, паливо, тютюнові вироби тощо. Індивідуальні акцизи є інструментом бюджетно-податкової політики оперативного характеру, адже внутрішній лаг при застосуванні даного виду податку становить близько 3 місяців, що є визначальним при необхідності швидкої корекції виконання оперативних і тактичних завдань, які ставить бюджетно-податкова політика держави [3, с. 13].

В Україні індивідуальними акцизами оподатковуються підакцизні товари, які головним чином відносяться до другої групи (за прийнятою класифікацією), тобто товарів, шкідливих для людини чи природи (повністю відсутні товари першої необхідності та частково оподатковуються предмети розкоші). Щодо впливу надходжень індивідуального акцизу на формування загальних податкових надходжень, то середній показник фіскального значення акцизного збору за період 2000-2008 рр. становив 6,8 %, найбільше фіскальне значення цей податок мав у 2003 та 2004 роках, а найменше – у 2007 та 2008 роках. Такі показники викликані введенням у 2003-2004 роках у дію нової системи оподаткування акцизним збором, зокрема і тютюнових виробів, а також вдосконалення процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Внаслідок прийняття в 2008-2010 роках численних законодавчих актів, які головним чином були пов'язані з підвищенням ставок акцизного збору та уточнення порядку їх встановлення, у загальній сумі сплаченого у 2010 році акцизного збору з вітчизняних товарів 22,6 % становили надходження від оподаткування лікєро-

горілчаної продукції, 51,2 % – з тютюнових виробів, 8,6 % – з бензину та інших нафтопродуктів. В порівнянні з 2007 роком в 2 рази зросла питома вага надходжень акцизного збору з тютюнових виробів при одночасному зниженні питомої ваги надходжень з лікєро-горілчанних виробів (-10,0 %) та з нафтопродуктів (-11,4 %). Одночасно з зростанням сум мобілізованого до бюджету акцизного збору суттєво зросла і величина використаних податкових пільг зі сплати даного податку. Зокрема, в 2010 році в порівнянні з 2007 роком зазначений показник зріс в 1,8 раза при зростанні обсягів експортних операцій за операціями з підакцизними товарами в 1,95 раза [4].

Щодо результатів оподаткування акцизним збором тютюнових виробів, то наслідком неодноразового підвищення ставок податку протягом 2008-2010 років стало те, що:

– надходження акцизного збору з тютюнових виробів зросли в 5,2 рази (з 2,3 млрд. грн. за результатами 2007 року до 12,1 млрд. грн. в 2010 році);

– середня ціна сигарет з фільтром зросла більш ніж в 3 рази;

– сумарне акцизне оподаткування пачки тютюнових виробів зросло в 7,1 рази;

– специфічна складова акцизного збору в одиниці тютюнових виробів зросла в 6,9 рази;

– адвалорна складова за вказаний період зросла в 2,6 рази.

Одночасно, за вказаний період найбільш повно проявилася і функція регулювання споживання тютюнових виробів. Так, за результатами 2010 року (в порівнянні з 2008 роком) виробництво та споживання тютюнових виробів скоротилося на 25 %. Крім того, протягом зазначеного періоду продовжував скорочуватися розрив в показниках надходжень акцизного збору за специфічною та адвалорною складовою (див. рис. 1). Якщо такий показник в 2005 році становив 2,2 раза, то в 2010 році його значення скоротилося до 1,2 раза. Вказана динаміка збереглася і в 2011 році – за результатами I півріччя значення вказаного показника склало 1,1 раза.

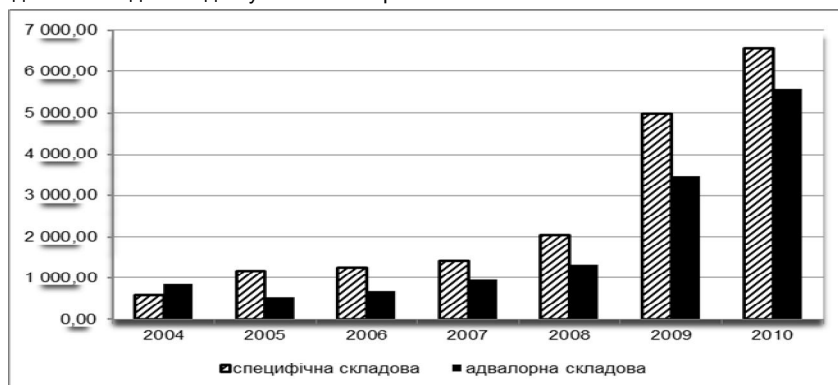


Рис. 1. Динаміка надходжень акцизного збору з тютюнових виробів в 2004–2010 роках (млн. грн.)

Якщо порівнювати практику застосування індивідуальних акцизів в Україні та країнах-членах ЄС, то спільним є те, що надходження від їх справляння займають одне з чільних місць у загальних податкових надходженнях, а фіскальне значення останніми роками знижується, що у цілому відповідає загальноєвропейським тенденціям. Однак, в Україні питома вага акцизів з алкогольних напоїв та тютюнових виробів в загальних податкових надходженнях вища відповідного середньоозваженого показника у країнах ЄС, що здебільшого викликано фіскальною роллю даної статті податкових надходжень у країнах "старої Європи". Крім того, рівень виконання індивідуальним акцизом функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я товарів залишається недостатнім, а використання платниками податків схем ухилення від сплати акцизного податку говорить про наявність проблем в його адмініструванні.

Взагалі, при розробці підходів щодо вдосконалення індивідуального акцизного оподаткування слід враховувати як соціальне становище споживачів та рівень сукупного

попиту на підакцизні товари, так і економічний стан виробників зазначених товарів. Потрібно також враховувати і еластичність попиту на підакцизні товари, а також те, що в короткостроковому періоді частина податкового тягаря від акцизного оподаткування неодмінно лягає на виробника [5, с. 39].

Проведена кодифікація вітчизняного податкового законодавства дозволила вирішити цілий ряд проблем, що були наявні в механізмі індивідуального акцизного оподаткування в Україні. Перш за все це стосувалося великої кількості законодавчих актів, якими регулювалося стягнення акцизного збору та контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів. Так, в розділі 6 Кодексу враховано та систематизовано положення Декрету Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір", законів України "Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби", "Про ставки акцизного збору на деякі транспортні засоби та кузови до них" "Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої", "Про ставки акцизного

збору на тютюнові вироби”, “Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів”, “Про ставки акцизного збору і ввізного мита на деякі товари (продукцію)”, а також цілої низки постанов уряду та наказів ДПА України.

Кодексом збережено практику застосування показника мінімального акцизного податкового зобов'язання. Механізм індексації ставок податку, встановлених в національній валюті, поширено на весь перелік підакцизних товарів. Однак, на відміну від попередньої практики, індексація показника мінімального акцизного податкового зобов'язання не передбачена. Крім того, особливостям обчислення сум акцизного податку з тютюнових виробів повністю присвячена окрема стаття, якою визначено порядок оподаткування тютюнових виробів за змішаною системою [7, с. 49].

Перші підсумки реалізації положень Кодексу в частині застосування акцизного податку засвідчили тенденцію до подальшого зростання ролі сум податку з тютюнових виробів в формуванні його загальних надходжень. Так, за підсумками I півріччя 2011 року надходження акцизного податку з вітчизняних товарів склали 11784,5 млн. грн., що на 8,3 % перевищує відповідний показник 2010 року. Однак, зазначене зростання було досягнуто виключно за рахунок збільшення ставок податку за основними групами підакцизних товарів, при чому темп росту надходжень менший за показник індексації ставок податку. Питома вага надходжень податку з тютюнових виробів зросла з 53,1 % до 57,4 % від загальної суми акцизного податку з вітчизняних товарів, а в абсолютному вираженні зростання надходжень від індивідуального акцизного оподаткування відбулося за рахунок збільшення надходжень від оподаткування тютюнових виробів (+901,2 та +984,9 млн. грн. відповідно) [8, с. 105].

Вихідним положенням реформування індивідуальних акцизів в Україні є формування ефективної системи такого оподаткування з використанням економічно обґрунтованого рівня і структури ставок податку, забезпечення виконання ним функції, пов'язаної з обмеженням споживання окремих товарів, що досягається шляхом поступового збільшення частки акцизу в ціні реалізованих підакцизних товарів. Саме зростання акцизної складової в ціні тютюнових виробів є суттєвим ресурсом для збільшення надходжень податку до бюджету, а активна цінова і акцизна політика України щодо тютюнових виробів має всі передумови для успішного продовження, адже одним з найбільш ефективних важелів впливу на скорочення куріння є політика високих цін і акцизів на тютюнові вироби.

Однією з умов ефективного впровадження зазначених заходів є внесення змін в процедури державному регулюванні виробництва та обігу тютюнових виробів при одночасному використанні заходів нетарифного регулювання такої діяльності. Останнє викликано тим, що в Україні фактично встановлених порушень спеціального законодавства прямо не впливають на прийняття рішень органів державної влади щодо видачі ліцензій, припинення їх дії або їх анулювання. Крім того, запровадження ефективного контролю за переміщенням партій тютюнових виробів (як і алкогольних напоїв) стане одним з чинників зменшення кількості використання схем ухилення від сплати податків.

Однією з основних проблем, що залишається на сьогодні на ринку тютюнових виробів в Україні є наявність значної частки контрабандних сигарет (за різними оцінками до 15 % ринку), як правило виробництва Росії та Молдавії. Особливо така ситуація характерна для областей, які територіально мають спільний кордон з зазначеними країнами. Реалізація вказаних контрабандних тютюнових виробів як правило здійснюється в неконтрольованій роздрібній мережі з численними порушеннями чинного законодавства України. Ефективним інструментом боротьби з контрабандою може стати скоординована акцизна політика України, Росії та Молдавії, а також впровадження ефективних процедур митного контролю за переміщенням підакцизних товарів.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином, до основних атрибутів ефективності національної акцизної політики можна віднести наявність чіткої програми подальшого зростання фіскальної ефективності індивідуальних акцизів, а також рівня виконання ними функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я людини товарів. Основними чинниками досягнення зазначених завдань є повне використання бази оподаткування та зростання мінімального податкового зобов'язання, тобто специфічної складової ставки акцизного податку на тютюнові вироби. Крім того, формування збалансованої державної політики в частині регулювання ринку підакцизних товарів передбачає унеможливлення ухилення від сплати податків; ліквідацію нелегального виробництва та обігу вказаної продукції та відповідно подолання контрабанди; вилучення з виробництва низькоякісної сировини і продукції; створенню передумов для зниження рівня загрози здоров'ю населення за рахунок впровадження державної політики щодо обмеження споживання продукції, шкідливої для здоров'я людини та ін.

Перші показники реалізації новаций Податкового кодексу в частині застосування акцизного податку засвідчили, що подальше реформування індивідуального акцизного оподаткування в Україні повинно здійснюватися виключно за умови одночасно удосконалення процедур державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, особливо це стосується тютюнових виробів та лікєро-горілчаної продукції, нафтопродуктів.

До пріоритетних напрямів розвитку індивідуального акцизного оподаткування тютюнових виробів, також можна віднести поступове підвищення рівня акцизного навантаження на одиницю продукції, вдосконалення механізму встановлення ставок податку та показника мінімального податкового навантаження, вирівнювання податкового навантаження для сигарет з фільтром та сигарет без фільтру, вдосконалення процедур контролю за тютюновою сировиною.

#### Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 3248. – Режим доступу: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
2. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мярковський А.І. та ін., за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.
3. *Макаренко В.В.* Світовий досвід застосування індивідуальних акцизів та перспективи його використання в Україні / В.В. Макаренко // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 11. – С. 11-15.
4. Звіти про результати діяльності органів ДПС України за 2003-2010 роки. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).
5. *Луцук А.І.* Проблематика та перспективи розвитку специфічного акцизного оподаткування в Україні / А.І. Луцук // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”: серія “Економіка”, вип. 15. – 2010. – № 2 (41). – С. 37-44.
6. *Хлебнікова І.І.* Стан і умови акцизного оподаткування / І.І. Хлебнікова // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 4. – С. 228-235.
7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010. Т.3. – 516 с.
8. *Коротун В. І.* Державне регулювання ринку підакцизних товарів в умовах дії Податкового кодексу України / В. І. Коротун // Вісник Донецького національного університету, сер. В: економіка і право, вип. 2. – 2011. – С. 104-108.

ЖУКЕВИЧ Ольга Михайлівна – здобувач Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:  
– непряме оподаткування.